



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, PhD. a JUDr. Jakuba Camrdy, PhD. v právní věci žalobce: **I. H.**, zastoupeného JUDr. Danielem Srnecem, advokátem se sídlem v Praze, Na Poříčí 1071/17, proti žalovanému: **Finanční úřad v Kolíně**, se sídlem v Kolíně, Politických vězňů 423, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2007, č. j. 44 Ca 184/2006 - 92,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2007, č. j. 44 Ca 184/2006 - 92, **se zrušuje a vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byla jeho žaloba na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), spočívajícím v nezákonně prováděné daňové kontrole ze strany Finančního úřadu v Kolíně (dále jen „žalovaný“), zamítnuta.

Stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu, dle kterého lze vyhledávací činnost provádět souběžně s daňovou kontrolou. Je toho názoru, že vyhledávací činnost je přípustná pouze v řízení přípravném. Zdůrazňuje, že cílem daňové kontroly je zjistit nebo prověřit okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně a cílem vyhledávacího řízení je získat skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Ze srovnání obou cílů podle něj vyplývá, že ve vztahu k vyměřovacímu řízení není mezi cíli žádný rozdíl. Avšak v daňové kontrole je daňový subjekt vybaven katalogem práv garantujících mu spravedlivý proces,

kdežto ve vyhledávací činnosti nikoliv. Správce daně proto není oprávněn mezi daňovou kontrolou a vyhledávacím řízením volit, ale musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení. Tvrdí, že vedením vyhledávací činnosti uvnitř daňové kontroly byl zbaven ochrany svých práv, a proto je závěr soudu o nezávadnosti provedené vyhledávací činnosti nezákonný.

Krajský soud jako argument dále uvedl, že s připuštěním nezákonnosti vyhledávací činnosti uvnitř daňové kontroly by bylo nezákonné např. i vyměření jakýchkoli sankcí - § 37 až § 39 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Avšak soudem učiněný závěr zcela popírá principy fungování jednotlivých „sankcí“. Funkcí vyhledávacího řízení je získat skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Ale cílem - funkcí pokuty je dosáhnout splnění nepeněžitě povinnosti, která je překážkou v řádném prověření plnění povinností daňového subjektu a nikoliv získání skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Vyhledávací činnost se od soudem citovaných sankcí liší ve své funkci, a proto ji nelze mechanicky srovnávat s instituty, které mají funkce odlišné. Soudem popsane sankce uložit v průběhu daňové kontroly lze, protože bez nich nelze provést ověření správnosti daně, nelze naplnit účel daňové kontroly. Ke zcela jinému účelu slouží vyhledávací činnost. Vyhledávací činnost slouží k získání prvotních informací, které následně mohou vést k hlubšímu prověřování konkrétních daňových povinností.

Ze systematiky zákona o správě daní a poplatků proto vyplývá, že vyhledávací činnost může zásadně probíhat výhradně mimo vyměřovací řízení, a to pouze v řízení přípravném. Na rozdíl od daňové kontroly, jejíž úprava se nalézá v obecných ustanovení části I. téhož zákona, a proto ji lze v zásadě provádět kdykoliv.

Správní řízení se nesmí dostat do rozporu s principy spravedlivého procesu. Každé ze stran musí být zachováno právo předkládat své názory a reagovat na tvrzení jiných za podmínek, které ji podstatně neznevýhodňují oproti straně druhé. Jelikož byla stěžovateli účast na vyhledávací činnosti upřena, nemohl se osob, které v rámci ní poskytovaly rozličné informace, dotazovat na skutečnosti, které by mohly svědčit ve prospěch stěžovatelův a byl oproti správci daně podstatně znevýhodněn. Nestačí obrana žalovaného, že informace získané ve vyhledávací činnosti nebyly použity dosud jako důkazy. Jeho újma spočívá v nemožnosti získání informací, které by mu mohly prospět.

Aby vyhledávací činnost mohla probíhat uvnitř daňové kontroly, musel by zákon souběh výkonu státní moci výslovně připouštět či by implicitně nesměl odporovat smyslu a účelu zákona o správě daní a poplatků. Avšak opak je pravdou. Jak stěžovatel výše dovodil, jsou cíle vyhledávací činnosti a daňové kontroly ve vztahu k vyměřovacímu řízení prakticky stejné. Je-li použit jeden nástroj, pak je vyloučeno používat druhý nástroj, slouží-li témuž.

Podle stěžovatele správce daně provádějící daňovou kontrolu je vybaven širokým katalogem oprávnění, jak může nové argumenty uvedené daňovým subjektem ověřit. Jsou uvedeny v § 16 odst. 2 daňového řádu. Ve spojení s § 16 odst. 4 daňového řádu garantují daňovému subjektu právo na kvalifikovanou obranu. Soud zcela neorganicky činí vyhledávací činnost coby součást běžné daňové kontroly. Ale v praxi je obvyklý přesný opak. K vyhledávací činnosti uvnitř daňové kontroly v drtivé většině případů vůbec nedochází, protože jí prostě není potřeba. Jedinou „výhodou“ vyhledávací činnosti je právě omezení práv kontrolovaného daňového subjektu a uchyluje se k ní pouze správce daně, který potřebuje dosáhnout doměrku daně a vyloučit aktivitu kontrolovaného subjektu, kterou by doměrek mohl být zvrácen.

Rozsudek krajského soudu je dle stěžovatele nezákonný a měl by být zrušen, přičemž stěžovatel shrnuje argumentaci výše uvedenou:

a) Vyhledávací činnost slouží k získání prvotních informací o potřebě prověřit správnost daní, a proto nemůže sloužit k prověřování správnosti daně.

b) I kdyby měl správce daně možnost výběru, jak prověřit správnost daně, musí zvolit postup garantující ochranu práv jednotlivce, což vylučuje použití vyhledávací činnosti.

c) Sankce - pokutu a pozastavení činnosti - je možné uložit v průběhu daňové kontroly, protože jejich smyslem je dosáhnout splnění povinnosti, které správci daně vytváří podmínky pro řádné prověření správnosti daně. Provedením vyhledávací činnosti se nevytváří nezbytné podmínky pro řádné prověření správnosti daně, a proto je její použití během daňové kontroly nepřijatelné.

d) Porušením principu rovnosti zbraní je, když bylo stěžovateli znemožněno získávat od určitého okruhu osob informace, které by mohly svědčit ve prospěch stěžovatelův.

e) Správce daně si musí argumenty vznesené daňovým subjektem v daňové kontrole ověřovat prostřednictvím institutů, které umožňují daňovému subjektu účast na ověřování, protože je tak garantováno právo na kvalifikovanou obranu.

V odůvodnění rozsudku se soud vůbec nezabýval zkrácením práv stěžovatele, k čemuž došlo výsledkem osob, kterému stěžovatel nemohl být přítomen. Výsledky jsou zachyceny v protokolu o ústním jednání s T. M. ze dne 29. března 2006 č. j.: 39051/06/034931/3617, a s L. Č. ze dne 3. května 2006 č. j.: 39051/06/034931/3617. Konstatování soudu, že výsledky vyhledávací činnosti musí splňovat požadavky kladené zákonem na důkazní prostředky pouze naznačuje, že by mohla být veřejná subjektivní práva stěžovatele zkrácena, kdyby výsledky dvou osob byly použity coby důkazy. Ve vztahu k meritornímu přezkumu by byl závěr soudu zcela opodstatněný. Avšak v soudním řízení o ochraně před nezákonným zásahem je zásahem již nemožnost klást svědkům otázky, protože je stěžovatel ochuzen o jeden z nástrojů kvalifikované obrany, jak již bylo popsáno výše.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v rámci vyhledávací činnosti je správce daně oprávněn zjišťovat u daňových subjektů mj. údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a další skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Toto oprávnění náleží správci daně jak ve vztahu k daňovému subjektu tak i k jiným osobám (§ 36 odst. 2 ve spojení s § 15 daňového řádu). Stěžovatel jako subjekt, u něž je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníkům správce daně povinnosti uvedené v § 16 odst. 2 daňového řádu. K ověření svých důkazních prostředků musí kontrolovaný u sebe strpět místní šetření, pokud to správce daně považuje za potřebné k ověření tvrzeného obchodního případu. Totéž musí strpět i kontrolovaným uvádění dodavatelé nebo odběratelé; pokud se tak děje v rámci vyhledávací činnosti, mohou být údaje poskytnuté kontrolovaným využity v případném řízení, které s nimi bude vedeno.

Stěžovatel se proto mýlí, tvrdí-li v kasační stížnosti, že správce daně může argumenty uváděné kontrolovaným ověřovat (pouze) v rozsahu uvedeném v § 16 odst. 2 daňového řádu, tzn. jen u kontrolovaného. Citované ustanovení podle mínění žalovaného neomezuje správce daně ověřovat si skutečnosti tvrzené kontrolovaným také u jiných subjektů a prověřovat, zda tyto subjekty mají kontrolovaným tvrzené skutečnosti promítnuty do svých daňových povinností.

At' již je místní šetření u dodavatelů nebo odběratelů kontrolovaného prováděno samostatně nebo v rámci vyhledávací činnosti, ve vztahu ke kontrolovanému je podstatná jediná skutečnost. Tou je, že kontrolovaný nemůže být zkrácen na svých právech v žádném z těchto postupů zvolených správcem daně. Zjistí-li správce daně v kterémkoli z těchto postupů skutečnosti znějící ve prospěch kontrolovaného, je povinen k nim přihlídnout. To byl např. stěžovatelem namítaný případ „výslechu svědků“ M. a Č., kdy obchodní transakce stěžovatele s těmito osobami byla žalovaným vyhodnocena jako prokázaná na základě dokladů těchto osob, do nichž stěžovateli nelze umožnit nahlížení. Stěžovatel tedy nebyl zkrácen na svých procesních právech.

Stěžovatel však nebyl zkrácen na svých procesních právech ani v případě, kdy skutečnosti zjištěné v místním šetření, dožádání nebo v rámci vyhledávací činnosti u jiných subjektů vyzněly v jeho neprospěch. Tyto skutečnosti - mají-li obstát jako důkazy správce daně - musí být „zprocesněny“, tj. musí být předloženy k oponentuře kontrolovanému ve smyslu jím uváděných ustanovení § 2 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu a čl. 38 odst. 2 Listiny. To byl případ obchodu stěžovatele s dodavatelskou firmou SANDRA GROUP, s. r. o., Kopřivnice, CZ25840461, jejímž jednatelem byl p. Váňa. Zde byla kontrolovanému předestřena zjištění správce daně a kontrolovaný se k nim vyjádřil, zúčastnil se výslechu jednatele této firmy p. Váni a byl mu předán k vyjádření i znalecký posudek písmoznalce.

Žalovaný tedy shrnuje, že ve vztahu ke stěžovateli jako kontrolovanému vyhledávací činnost neprováděl. Vyhledávací činnost vykonával ve vztahu k dodavatelům a odběratelům kontrolovaného na podkladě informací získaných od kontrolovaného. S výsledky zjištění nevyznívajících ve prospěch kontrolovaného žalovaný stěžovatele seznámil a poskytl mu možnost vyjádřit se k nim.

Podle mínění žalovaného však stěžovatel v žalobě nenapadl daňovou kontrolu u něj zahájenou a prováděnou jako nezákonný zásah správního orgánu. Napadl pouze jednotlivé úkony v ní prováděné (např. údajné nezákonné výslechy, dožádání, protokolování, vyhledávací činnost apod.) a z toho teprve dovozoval, že daňová kontrola je nezákonná a požadoval zakázat její pokračování a obnovit stav před jejím prováděním. To jsou však podle mínění žalovaného skutečnosti (zásahy), které podle názoru žalovaného nezasahují stěžovatele přímo. Přímé důsledky pro stěžovatele bude mít teprve případné rozhodnutí ve věci jeho daňové povinnosti. Proto žalovaný při ústním jednání navrhl jako alternativní petit odmítnutí žaloby pro její nepřijatelnost, což soud neakceptoval, ač takové posouzení by bylo podle mínění žalobce přiléhavější. Žalovaný navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Z předloženého soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 16. 11. 2005 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. V průběhu kontroly podal stěžovatel dne 18. 5. 2006 námitku proti výzvě žalovaného ze dne 4. 4. 2006 č. j. 37085/06/034932/1120 dle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu, v níž namítal nesprávnost výzvy. Žalovaný námitce rozhodnutím ze dne 8. 6. 2006 nevyhověl. Dne 3. 8. 2006 byla žalovanému doručena žádost stěžovatele o sdělení informací dle zákona o svobodném přístupu k informacím, kterou se dotazoval na výsledky vyhledávací činnosti a požadoval seznámení se s výsledky vyhledávací činnosti. Na žádost žalovaný reagoval přípisem ze dne 14. 8. 2006. Stěžovateli sdělil, že v rámci daňové kontroly mu došly informace od dožádaných správců daně ohledně dodavatelů a odběratelů stěžovatele, tyto jsou součástí spisového materiálu a stěžovateli je ve smyslu ustanovení § 23 daňového řádu umožněno do spisu nahlížet. Zároveň uvedl, že vyhledávací činnost je jednou ze základních činností správce daně, která je prováděna průběžně, nelze tedy hovořit o jejím zahájení ani o rozhodnutí vydaném k jejímu zahájení. Současně žalovaný stěžovateli zaslal protokoly

o místním šetření, které správce daně konal v rámci své místní příslušnosti. Ve spise je dále založeno rozhodnutí žalovaného č. j. 94930/06/034020/502 ze dne 9. 10. 2006, doručené stěžovateli dne 25. 10. 2006, jímž žalovaný zamítl námitku stěžovatele brojící proti konání vyhledávací činnosti v průběhu daňové kontroly Dne 31. 10. 2006 podal stěžovatel námitku proti postupu žalovaného, který podle něj činil úkony (dožádání, sepisování protokolů o ústním jednání, provádění dokazování), aniž by řádně zahájil daňové řízení. Námitce žalovaný nevyhověl rozhodnutím č. j. 108777/06/034020/502 ze dne 22. 11. 2006. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že daňová kontrola je řízením o daních a byla se stěžovatelem zahájena protokolem č. j. 94114/05/034931/4692. Dne 20. 12. 2006 brojil stěžovatel proti postupu v daňové kontrole žalobou ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. Žalobou se domáhal, aby soud označil daňovou kontrolu jako nezákonný zásah, neboť měl za to, že nebylo zahájeno příslušné daňové řízení a zakázal žalovanému v ní pokračovat, dále požadoval, aby soud zakázal žalovanému provádět v daňové kontrole vyhledávací činnost a také, aby soud žalovanému uložil povinnost obnovit stav před nezákonným zásahem tak, že všechny informace získané vyhledávací činností osvědčí za neschopné být důkazem.

Krajský soud přezkoumal žalobu stěžovatele podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího s. ř. s. a dospěl k závěru, že není důvodná. V odůvodnění svého rozhodnutí dospěl k závěru, že daňové řízení bylo v projednávané věci řádně zahájeno dne 16. 11. 2005 a dále konstatoval, že jednání žalovaného, který při místních šetřeních podle § 15 daňového řádu ověřoval, zda si jednotlivé daňové subjekty zahrnuly obchodní případy uváděné stěžovatelem do svého účetnictví, splňuje zákonem stanovené podmínky pro provádění vyhledávací činnosti. Vyhledávací činnost v průběhu daňového řízení označil za zákonnou a dále zdůraznil, že v zákoně není uvedeno, že nejprve běží vyhledávací řízení a teprve po něm řízení vyměřovací a že tato dvě řízení nemohou probíhat paralelně. V daňovém řízení pak lze údaje získané vyhledávací činností použít jako důkazy pouze za podmínek § 31 daňového řádu.

Kasační stížnost stěžovatele, kterou podal proti rozsudku krajského soudu je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem, týkající se posouzení souběhu vyhledávací činnosti a daňové kontroly [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], když se soud dle stěžovatele vůbec nezabýval zkrácením práv stěžovatele, k němuž došlo výsledkem osob, kterým stěžovatel nemohl být přítomen.

Domáhal-li se stěžovatel v předcházejícím řízení vydání rozhodnutí, kterým by krajský soud žalovanému zakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole, jednalo se o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle ustanovení § 82 a násl. s. ř. s. Podle tohoto ustanovení každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu, trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování.

Pojem zásahu orgánu veřejné moci jako aktu, jak konstatoval Ústavní soud (sp. zn. I. ÚS 422/99), lze obecně charakterizovat jako takové jednání, kterým se konkrétní subjektivní práva někoho jiného proti jeho vůli určitým způsobem omezují. Musí jít o adresný (osobní) akt, který bezprostředně mění právní situaci (právní poměry) zasažené osoby. Faktické jednání správních orgánů musí pro to, aby bylo "zásahem" ve smyslu § 82 s. ř. s., naplňovat mj. dva znaky: 1) musí jít o aktivitu (úkon), nemůže se jednat o pasivitu (nekonání) správního orgánu,

a 2) úkon musí být pro osoby, vůči nimž směřuje, závazný tak, aby tyto osoby na základě tohoto úkonu byly povinny něco dát, konat, nekonat (opominout, zdržet se) či strpět.

Účelem ochrany poskytované podle § 82 s. ř. s. je zajistit ukončení nezákonného zásahu správního orgánu, proti kterému se nelze bránit jinými právními prostředky. Navíc Nejvyšší správní soud dodává, že prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správce daně směřující k vydání rozhodnutí, které samy o sobě nepředstavují zásah do práv daňového subjektu. Z uvedeného je patrné, že procesní institut žaloby proti nezákonnému zásahu správního orgánu nemůže být vykládán jako náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Není proto v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž není procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu. Platí proto, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má před žalobou proti nezákonnému zásahu přednost v tom smyslu, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je tak účastník řízení povinen učinit. Teprve po vyčerpání těchto jiných právních prostředků si zároveň otevírá procesní prostor pro případné podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Přímou žalobou nezákonný zásah je proto možné jen tehdy, jestliže ochrana jinými právními prostředky není možná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 - 42, publikovaný pod č. 720/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Nejvyšší správní soud se již dříve vyjádřil i k otázce, zda a za jakých podmínek lze považovat daňovou kontrolu za nezákonný zásah ve smyslu § 82 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110, č. 735/2006 Sb. NSS). Zahájení a provádění daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) tak může být podle okolností nezákonným zásahem, proti kterému je možno podat žalobu podle § 82 a násl. s. ř. s. U daňové kontroly je třeba rozlišovat daňovou kontrolu jako celek, a jednotlivé úkony pracovníků správce daně, prováděné v jejím rámci. Intenzita, jakou pracovníci správce daně zasahují do autonomní sféry jednotlivce, se může podle typu prováděných úkonů značně lišit. Daňová kontrola může představovat nezákonný zásah ve svém celku, ale od daňové kontroly, stížené nezákonností již od jejího zahájení, je třeba odlišit daňovou kontrolu zákonnou (zahájenou zákonným způsobem), v jejímž průběhu dojde k nezákonnému postupu - úkonu - ze strany pracovníka správce daně. Ne každá nezákonnost při provádění daňové kontroly přitom představuje nezákonný zásah, jehož definiční znaky jsou naplněny po splnění shora popsaných podmínek [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004 – 42 (č. 720/2005 Sb. NSS)].

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je důvodná.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením, zda napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností, neboť v takovém případě by již nebylo třeba vážit o dalších kasačních námitkách.

Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze podat kasační stížnost z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nepřezkoumatelnost stěžovatel spatřuje jednak v nedostatku důvodů, když namítá, že se krajský soud ve svém rozsudku nevypořádal s tvrzeným zkrácením práv stěžovatele, k čemuž došlo výslechem osob, kterému stěžovatel nemohl být přítomen. Výslechy jsou

zachyceny v protokolu o ústním jednání s T. M. ze dne 29. března 2006 č. j.: 39051/06/034931/3617, a s L. Č. ze dne 3. května 2006 č. j.: 39051/06/034931/3617.

K tomu, co činí rozhodnutí nepřezkoumatelným, se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjadřoval, například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (zveřejněno: Sb. NSS č. 133/2004), nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost označil takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je pak založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že se krajský soud konkrétně s jeho tvrzením ohledně výše uvedených výsledků svědků nezabýval. Stěžovatel v žalobě na straně č. 5 namítal, že v případě protokolů z místního šetření při ústním jednání s panem M. ze dne 29. 3. 2006 a s panem L. Č. ze dne 3. 5. 2006 byl překročen samotný rámec místního šetření a šlo v daném případě o výsledky svědků. V souvislosti s tímto tvrzením stěžovatel v žalobě napadl závěry žalovaného v rozhodnutí o námitce č. j. 94930/06/034020/502, kde žalovaný uvedl, že „v rámci vyhledávací činnosti nebylo, ani nemohlo být prováděno důkazní řízení...“ Dle stěžovatele byla vyhledávací činnost zaměřena vždy pouze na ověření skutečností uvedených na dokladech vystavených pro stěžovatele. Jestliže tedy žalovaný prověřoval správnost jeho evidence, pak mu musí být umožněno se prověřování účastnit. Stěžovatel v žalobě zdůraznil, že ve smyslu daňového řádu má právo být přítomen výsledku jakékoliv osoby, pokud tato vypovídá o skutečnostech, které se ho týkají a žalovaný způsobem, kdy část kontroly provádí formou vyhledávací činnosti bez jeho součinnosti, mu toto právo upírá.

Námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku shledal Nejvyšší správní soud důvodnou, i když z části z důvodů odlišných od stěžovatele.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud posuzoval námitku stěžovatele brojící proti souběžnému provádění vyhledávací činnosti dle §36 daňového řádu a daňové kontroly pouze v obecné rovině, aniž by se konkrétními stěžovatelem v žalobě uváděnými případy, kdy byl tímto tvrzeným postupem krácen na svých právech, zabýval. Krajský soud převzal bez dalšího závěry žalovaného ohledně zákonnosti prováděné vyhledávací činnosti, aniž by předem zkoumal, zda v projednávané věci správce daně skutečně vyhledávací činnost prováděl, či zda s ohledem na obsah prováděných úkonů v příslušném daňovém řízení šlo o provádění dokazování v rámci konané daňové kontroly.

Krajský soud vyhledávací činnost v průběhu daňového řízení označil za zákonnou a dále zdůraznil, že v zákoně není uvedeno, že nejprve běží vyhledávací řízení a teprve po něm řízení vyměřovací a že tato dvě řízení nemohou probíhat paralelně. V daňovém řízení pak lze údaje získané vyhledávací činností použít jako důkazy pouze za podmínek § 31 daňového řádu.

Pokud by v projednávané věci úkony žalovaného, jež stěžovatel v žalobě napadl, bylo možno označit za vyhledávací činnost ve smyslu ustanovení § 36 daňového řádu, nebylo by zapotřebí závěru krajského soudu ničeho vytknout, neboť výkon vyhledávací činnosti není v daňovém řádu časově omezen. Za situace, kdy by si správce daně v průběhu vyhledávací

činnosti opatřil důkazní prostředky a chtěl je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu v příslušném daňovém řízení použít, musel by postupovat v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 a § 31 daňového řádu a předmětné důkazní prostředky podrobit důkaznímu hodnocení.

V dané věci však Nejvyšší správní soud názor žalovaného a následně i krajského soudu o tom, že šlo při ověřování skutečností sdělených stěžovatelem o vyhledávací činnost, nesdílí.

Dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

Právo kontrolovat splnění daňových povinností je konkretizováno v ustanovení § 16 daňového řádu. Ve smyslu výše uvedeného oprávnění je správce daně vybaven rozsáhlými kontrolními pravomocemi, jež jsou zakotveny ve formě povinností daňového subjektu vůči správci daně provádějícím u něj daňovou kontrolu. Daňovou kontrolu provádí správce daně u daňových subjektů spadajících do jeho místní příslušnosti. V rámci daňové kontroly je mimo jiné správce daně oprávněn sepisovat protokoly o ústním jednání (§ 12), vyslýchat svědky (§ 8) či provádět místní šetření (§ 15 daňového řádu). V průběhu kontroly je správce daně oprávněn dožádat (§ 5 daňového řádu) k provedení úkonu daňové kontroly i jiného správce daně. Podle § 5 odst. 1 daňového řádu místně příslušný správce daně může požádat o provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení kteréhokoliv jiného věcně příslušného správce daně, téhož nebo nižšího stupně, může-li tento správce daně požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji nebo rychleji. Z uvedeného je zřejmé, že úkony prováděné dožádaným správcem daně mají stejnou validitu, jako úkony prováděné správcem daně u něhož řízení probíhá a jsou tedy součástí dokazování prováděného u tohoto řízení (§ 31 odst. 1 daňového řádu). Veškeré důkazy prováděné dožádaným správcem daně musí být tedy prováděny stejným způsobem, jakým by byly prováděny dožadujícím orgánem.

Právo správce daně vyhledávat daňové subjekty specifikuje ustanovení § 36 daňového řádu, dle jehož odst. 1 je správce daně povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjišťovat též všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Vyhledávací činnost může vykonávat i bez přímé součinnosti s daňovým subjektem, výsledky vyhledávací činnosti může využít v příslušném daňovém řízení.

V daném případě žalovaný stěžovatele v průběhu daňové kontroly vyzýval k dokazování ve smyslu ustanovení 31 odst. 9 daňového řádu. Skutečnosti sdělené stěžovatelem pak ověřoval jednak formou dožádání na místně příslušné správce daně dodavatelů a odběratelů stěžovatele, jednak sám ve své územní působnosti prováděl u obchodních partnerů místní šetření. I z textu výzvy k dokazování vydané s odkazem na ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu dne 27. 9. 2006, kde žalovaný uvedl, „po přezkoumání důkazních prostředků předložených správci daně dne 19. 5. 2006 k prokázání skutečností uvedených ve výzvě č. j. 37085/06/034932/1120 a po vyhodnocení výsledků šetření jinými správci daně na základě dožádání..., nebyly jako důkazy osvědčeny následující důkazní prostředky...“ je zřejmé, že se žalovaný v této fázi daňového řízení nacházel v procesu dokazování, a to ve fázi hodnocení získaných důkazních prostředků. Žalovaný však v odůvodnění rozhodnutí o námitce ze dne 9. 10. 2006 konstatoval, že „v rámci vyhledávací činnosti provedl místní šetření u daňových subjektů v jeho místní příslušnosti. Primárně bylo zjišťováno, zda dodavatelé stěžovatele zahrnuli částky uvedené na jimi vystavených fakturách do zdanitelných příjmů a zda přiznali a odvedli z těchto plnění daň z přidané hodnoty.“ Z dalšího textu odůvodnění výše uvedeného rozhodnutí je zřejmé,

že žalovaný označil prověřování obchodních případů stěžovatele u jeho obchodních partnerů za vyhledávací činnost konanou vůči těmto osobám, přičemž se „nejednalo o výpovědi osob a místní šetření se netýkala daňových povinností stěžovatele.“ Dále uvedl, že „v rámci vyhledávací činnosti nebylo, ani nemohlo být prováděno důkazní řízení a pokud by byly zjištěny skutečnosti mající vliv na hodnocení důkazních prostředků předkládaných stěžovatelem, bylo by postupováno v duchu důkazního řízení...“, S výše uvedeným názorem žalovaného nelze souhlasit. Činnost, prostřednictvím které žalovaný ověřoval formou místních šetření konaných v rámci své místní příslušnosti skutečnosti sdělené stěžovatelem na základě výzvy k dokazování vydané v průběhu daňové kontroly, nelze označit za vyhledávací, neboť se žalovaný v daném případě nacházel v důkazním řízení, kde má správce daně postupovat v součinnosti s daňovým subjektem. Ověřování stěžovatelem předložených důkazů, stejně jako jejich hodnocení je součástí důkazního řízení. Tuto část důkazního řízení nelze z procesu dokazování vyjmout a konat formou vyhledávací činnosti bez součinnosti s daňovým subjektem.

Pokud žalovaný prověřoval formou místního šetření u obchodních partnerů konkrétní obchodní transakce stěžovatele, šlo nepochybně o daňové řízení samotného stěžovatele, nikoli jak tvrdí žalovaný, vyhledávací činnost konanou u jeho obchodních partnerů.

Ve smyslu výše uvedeného měl postupovat při hodnocení důvodnosti podané žaloby i krajský soud a nejprve posoudit, zda napadené úkony žalovaného je možno klasifikovat jako vyhledávací činnost, resp. činnost, která mohla ve vztahu ke stěžovateli naplnit znaky nezákonného zásahu a dále se pak zabývat tím, zda se vytýkaných pochybení (výslechy svědků bez účasti stěžovatele) žalovaný dopustil a zda je tyto možné klasifikovat jako nezákonný zásah.

Mělo-li být za nezákonný zásah považováno stěžovatelem namítané místní šetření provedené žalovaným či dožádaným správcem daně u jeho obchodních partnerů, je nutno konstatovat, že tyto úkony správce daně nesměřovaly vůči stěžovateli. Místní šetření je jedním z možných a přípustných důkazních prostředků dle § 31 odst. 4 daňového řádu, které podléhají hodnocení. Pokud by správce daně či dožádaný správce daně postupoval při dokazování v rozporu s ustanovením § 2 odst. 3, 9 daňového řádu, byla by taková vada řízení již sama o sobě způsobilá přivodit nezákonnost následně vydaného rozhodnutí. Stěžovatel tak může případné vady dokazování, resp. nezákonně získané důkazní prostředky namítat v žalobě proti tomuto rozhodnutí, postupem dle § 65 s. ř. s.

Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnosti je důvodná, a proto postupoval dle ust. § 110 odst. 2 s. ř. s. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. března 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu